

## 4.4. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

Чая В.Т., д.э.н., профессор, академик РАЕН;  
Чичерина Е.Н., соискатель кафедры  
учета, анализа и аудита

*Московский государственный университет им.  
М.В. Ломоносова*

В статье описываются принципы составления финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), поясняется их содержательная часть и рассматриваются исторические предпосылки возникновения подходов, которые послужили основой для действующей основы концепции МСФО.

Основные требования формирования отчетности по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), концептуальные основы формирования отчетности по МСФО, сформулированы в отдельном документе «Принципы подготовки финансовой отчетности» (Framework for the preparation and presentation of financial statements). Этот документ утвержден Советом по МСФО в апреле 1989 г.

Цель принятия этого документа:

- содействовать членам Совета МСФО в принятии новых стандартов или изменении действующих;
- содействовать бухгалтерам относительно принятия решений по вопросам, где требуется применить профессиональное суждение;
- содействовать аудиторам при выработке мнения относительно финансовой отчетности;
- содействовать пользователям финансовой отчетности для правильного ее толкования.

Принципы не являются самостоятельным стандартом и в случае противоречий с каким-либо стандартом преимущество на стороне стандарта. При этом если при применении МСФО возникают вопросы, связанные с отражением в отчетности операций и событий, для которых нет конкретных рекомендаций или они двояко читаются, следует для принятия решения в отношении отражения таких фактов хозяйственной деятельности призвать на помощь Принципы, и основываясь на их концептуальной основе принимать решения.

Прежде всего в Принципах определяется цель финансовой отчетности. Финансовая отчетность призвана представлять информацию о

- финансовом положении компании;
- результатах хозяйственной деятельности компании;
- изменениях финансового положения компании;
- результатах деятельности руководства компании.

полезную для широкого круга пользователей с точки зрения принятия экономических решений. Определение целей отчетности играет главную роль в принятии составителем отчетности решений, связанных с представлением той или иной информации в отчетности, выбором учетной политики для целей МСФО, и др.

Рассмотрим основополагающие допущения, на основе которых компании составляют отчетность по МСФО.

Метод начислений. Финансовая отчетность составляется на основе метода начислений. Влияние операций и прочих событий учитывается тогда, когда эти события

произошли, а не тогда, когда они оплачены. Метод начисления используется для всех форм отчетности, за исключением отчета о движении денежных средств, в котором отражаются денежные потоки компании. Не случайно представлению отчета о движении денежных средств посвящен отдельный стандарт МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств», тогда как представление всех остальных форм отчетности: баланса, отчета о совокупных прибылях и убытках, отчета о движении капитала регламентируется в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности».

Непрерывность деятельности. Предполагается, что компания продолжит свою деятельность в обозримом будущем и не намерена сокращать или существенно изменять масштабы хозяйственной деятельности. Предполагается, что у компании нет ни намерения, ни необходимости в ликвидации.

В случае если намерение или необходимость ликвидации компании и продажи активов существует, то финансовая отчетность должна составляться на иных основаниях, в этом случае информация о соответствующих основаниях подлежит раскрытию.

С точки зрения компании Ernst & Young обозримое будущее – это по меньшей мере 12 месяцев.

С одной стороны этот промежуток времени достаточно мал, так как следуя этой логике, компания собирающаяся просуществовать еще всего 12 месяцев может составлять отчетность исходя из допущения непрерывности, но в этом случае теряется смысл деления активов и обязательств в отчете о финансовой позиции на долгосрочные и краткосрочные, так как в балансе останутся только краткосрочные статьи. Вместе с тем существенные реорганизации компаний, такие как сокращения или изменения направлений деятельности в крупных компаниях могут проходить в течение периода большего, чем 12 месяцев.

С другой стороны последние кризисные события, показывают как быстро может измениться ситуация, и компания, добросовестно подошедшая к составлению отчетности по МСФО еще несколько месяцев назад может уже сегодня оказаться на грани банкротства.

Вероятно стоит говорить о том, что обозримым будущим в условиях некризисной экономики следует считать среднесрочную перспективу – 5 лет, что касается условий кризиса, то вероятно 12 месяцев – обоснованный промежуток, для того чтобы считать, что непрерывность деятельности соблюдена.

Немаловажную роль как для понимания теоретических предпосылок составления отчетности по МСФО, так и с целью удовлетворения практических потребностей пользователей играют качественные характеристики информации, представленной в отчетности.

Информация, представленная в отчетности, должна удовлетворять следующим качественным характеристикам:

- понятность;
- сопоставимость;
- уместность;
- надежность.

Понятность информации, содержащейся в отчетности – это качество необходимое для того, чтобы цели финансовой отчетности были достигнуты.

При этом предполагается, что пользователи отчетности обладают достаточными знаниями, позволяющими им правильно понимать финансовую информа-

цию, а также готовы внимательно изучить финансовую отчетность. Однако со своей стороны отчитывающаяся компания обязана раскрыть всю необходимую информацию, позволяющую грамотному пользователю правильно сориентироваться в ситуации. Предполагается, что исключение из отчетности информации сложной для восприятия является безосновательным. Компания, составляющая отчетность должна раскрыть всю надлежащую информацию.

Формулировка этой качественной характеристики содержит термин «достаточные знания». Таким образом, круг пользователей отчетности достаточно узок. Полноправными пользователями могут быть в основном профессиональные аналитики, бухгалтеры, научные работники.

Уместность. Принципы подчеркивают, что «информация уместна в том случае, если она способствует принятию пользователями экономических решений, помогая им оценивать прошлые, настоящие или будущие события, а также или подтверждать или корректировать ранее сделанные оценки».

Уместная информация призвана помочь пользователям увидеть, спрогнозировать возможности компании по исполнению имеющихся у нее активов. Считается уместной информация, подтверждающая прошлые прогнозы о деятельности компании. Информация, показывающая результаты запланированных видов деятельности, также считается уместной.

Уместность определяется характером и существенностью информации. Информация является существенной в том случае, если ее «отсутствие или искажение может повлиять на принятие пользователями экономических решений на основании финансовой отчетности» [1]. Справедливо замечено, что «на практике существенность является как качественной так и количественной характеристикой отчетности» [7]. Подтверждение этому мнению компании Ernst & Young мы в явном виде находим, например, в МСФО 24 «Связанные стороны», который предписывает раскрытие полного списка подконтрольных и контролируемых сторон, сторон находящихся под существенным влиянием отчитывающейся компании независимо от наличия операций между ними. Таким образом, при отсутствии операций с такими связанными сторонами в численных финансовых отчетах в денежном выражении никакие операции отражены не будут, количественного выражения у такого влияния нет. Но уместность раскрытия подобной информации подтверждается качественными характеристиками, а именно, возможным влиянием со стороны, например, контролирующей компании или возможность корректировать финансовую и операционную политику компаний, находящихся под общим контролем и при этом не входящими в группу компаний.

Надежность. Информация является надежной в том случае, если «пользователи такой информации могут быть уверены, что она не содержит существенных ошибок и необъективных оценок, а также достоверно отражают ту информацию, которую изначально планировалось отразить или отражение которой можно было предвидеть» [1].

Информация надежна, когда она не содержит существенных ошибок, непредвзята и представляет действительно то, для представления чего и была предназначена, или что следовало ожидать от ее представления.

Таким образом, разумно расшифровать качественную характеристику надежности следующим образом: Информация надежна, если она: достоверна, нейтральна, отражает операции и события исходя из их экономической сущности, а не юридической формы, осмотрительна, полна.

Достоверность информации можно прокомментировать следующим образом: «достоверное представление означает, что в случае возникновения существенных вопросов, на них всегда могут быть получены удовлетворительные ответы» [3]. Действительно, составляя отчетность по МСФО, компания должна быть готова подтвердить любую информацию, отраженную в отчетности, документами, расчетами, оценками, экспертными заключениями, прошлым опытом. Также представляет интерес небольшое лингвистическое исследование О. Аскери, в котором он делает вывод о том, что скорее всего термин «достоверность» (true) в Принципах следует переводить на русский язык, как «добросовестность».

Принцип приоритета содержания над формой заложен в качестве основ для предоставления отчетности во многих юрисдикциях, в том числе в российской системе бухгалтерского учета. Этот принцип означает, что если юридическое содержание какой-либо сделки не соответствует ее экономической сущности, при отражении результатов такой сделки в финансовой отчетности бухгалтер должен отразить операцию, исходя из экономической сущности, отвергнув ее правовую форму. Наиболее ярко этот принцип проявляется в МСФО 17 «Аренда». Так, например, независимо от того, что договор именуется как договор операционной аренды, право собственности на объект аренды не переходит, выкуп в конце срока аренды не планируется, согласно договору объект учитывается на балансе арендодателя, но договор заключен на почти весь срок службы объекта, аренда будет признана финансовой и актив будет учтен на балансе арендатора в его отчетности по МСФО.

Нейтральность, непредвзятость – это отсутствие нацеленности на конкретный результат. «Финансовая отчетность не является нейтральной в том случае, если выбранная или представленная в ней информация оказывает влияние на принятие решения или суждения с целью получить предварительно определенные результаты» [3]. Несмотря на то, что цели составления отчетности определены в Принципах, мы видим здесь требование отсутствия нацеленности на определенный результат, это означает, что составитель отчетности и аудитор должны поставить во главу угла цели внешних пользователей, а не цели компании, связанные с привлечением капитала, именно в этом смысле следует понимать требование нейтральности.

Осмотрительность, осторожность, концепция консерватизма призвана ограничить оптимистичные ожидания руководства компании относительно положения компании, результатах ее деятельности и перспектив. В условиях неопределенности необходимо с определенной степенью осторожности таким образом применять оценки и суждения, чтобы активы и доходы компании не оказались завышены, а обязательства и расходы – занижены. С другой стороны, неоправданное завышение обязательств и расходов и занижение активов и доходов также недопустимо в свете применения характеристики нейтральности информации. Именно в рамках осмотрительности и нейтральности

следует рассматривать недопустимость сглаживания прибыли, жесткие критерии признания резервов, когда в большинстве ситуаций можно сделать однозначный вывод о признании или непризнании соответствующего резерва и его величине, четко прописанные ограничения в части признания внутренне созданных нематериальных активов.

Полнота. «Финансовая отчетность должна отражать все имеющиеся данные о деятельности компании с учетом их соответствия принципу существенности и сопоставления затрат и выгод» [3]. В МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» мы читаем, что не полное отражение информации о доходах и расходах, активах и обязательствах не компенсируется ни раскрытием в примечаниях, ни выбором учетной политики.

Сопоставимость. Информация, содержащаяся в отчетности, будет полезна пользователям только в том случае, когда имеется возможность сопоставить, сравнить финансовое положение и результаты деятельности одной и той же компании за разные периоды, а также сравнить информацию, представленную в отчетности разных компаний за один и тот же период времени. Для этого пользователь должен быть проинформирован о применяемых учетных политиках, изменениях учетных политик, результатах этих изменений. Сопоставимость также предусматривает представление в отчетности сравнительной информации за один или несколько прошлых отчетных периодов. Признание и оценка финансовых последствий аналогичных операций и событий должны отражаться в отчетности последовательно в ходе всей деятельности компании. Именно в соответствии с этой характеристикой МСФО 8 «Учетные политики, изменение в бухгалтерских оценках, исправление ошибок» обязывает отражать большинство изменений в учетной политике компании ретроспективно. Так же следует подходить к исправлению существенных ошибок прошлых периодов.

Учитывая то, что зачастую достичь полного соответствия всем перечисленным характеристикам невозможно, Принципы предусматривают определенные компромиссы.

Своевременность. Своевременное отражение информации может потребовать от компании представить информации в отчетности еще до того, как станут известны все аспекты операции, снижая, таким образом, надежность отчетных данных. С другой стороны откладывая отчетность до того момента, когда станут известны все необходимые аспекты и информация в полной мере может называться надежной, компания рискует тем, что составленная таким образом отчетность потеряет свою актуальность и перестанет быть полезной для пользователей. Компромисс заключается в том, чтобы понять «каким наилучшим образом удовлетворить потребности пользователей в информации, содействующей принятию экономических решений» [3].

Другая проблема применения качественных характеристик отчетности заключается в том, что для того, чтобы информация в отчетности была уместной и надежной, а также отчетность была предоставлена своевременно, возможно потребуются существенные финансовые ресурсы. Вполне разумно, что Принципы придерживаются точки зрения, что ожидаемые выгоды от отчетности не должны превышать понесенные при ее составлении затраты. Т.е. необходим разумный баланс между выгодами и затратами. Оценка выгод и затрат является предметом профессионального суждения.

В Принципах даются определения элементов финансовой отчетности.

Активы – это ресурсы, контролируемые компанией, возникшие в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономических выгод в будущем. Следует отметить, что американский ГААП дает более строгое определение актива – требуется не только контроль, но актив определяется как ресурс «полученный и контролируемый».

Контроль над активом определяется как возможность потреблять экономические выгоды от актива, а также способность компании ограничить доступ третьих лиц к таким экономическим выгодам.

Будущие экономические выгоды могут представлять собой объекты имущества, денежные средства или дебиторскую задолженность. При этом будущие экономические выгоды могут содержать в себе не только будущие поступления активов, но также будущие экономические выгоды могут заключаться в снижении расходов. МСФО 38 «Нематериальные активы» подтверждает такую трактовку понятия «будущие экономические выгоды».

Актив признается в отчетности по МСФО, если существует вероятность получения экономических выгод связанных с активом и стоимость или ценность актива может быть надежно оценена. Это общие критерии признания, которые переходят из одного МСФО в другой, обрастая дополнительными специфическими критериями, присущими конкретным активам.

Обязательство – «существующее обязательство компании, возникшее в результате событий прошлых периодов, погашение которого приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду» [3].

Важно понимать, что обязательство может быть признано в отчетности по МСФО только в том случае, если это действительно задолженность, можно говорить о том, что для существования обязательства необходимо две стороны: должник и кредитор. Немаловажно также, чтобы у компании не было разумной альтернативы к погашению этого обязательства, простое намерение компании понести расходы еще не приводит к формированию обязательства.

Обязательство признается в отчете о финансовой позиции, если существует вероятность оттока ресурсов, содержащих экономическую выгоду и сумма, необходимая для погашения обязательства может быть надежно оценена.

«Капитал – это остаточная доля в активах компании после вычета всех ее обязательств» [3]. Содержание определения соответствует формуле: активы минус обязательства равно капитал. Существует мнение, что именно правильное отражение капитала компании на отчетную дату – главная цель составления баланса. Эта цель достигается правильно с точки зрения МСФО отражением активов и обязательств, доходов и расходов.

«Доходами признается приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников капитала» [3].

Доходы можно условно разделить на три категории:

- выручка – доход от основной деятельности компании;
- прочие доходы – доходы, которые могут возникать или не возникать в ходе обычной деятельности компании;
- доходы, отражаемые непосредственно в капитале.

В МСФО нет никакого даже примерного списка доходов, отвечающих определению выручки или прочих

доходов, таких как операционные или финансовые доходы, но подходы к признанию выручки, прописанные в МСФО 18 «Выручка» приводят к практически однозначному толкованию вопроса об отнесении тех или иных доходов к выручке.

«Расходами признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или амортизации активов или увеличении обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками капитала» [3].

Аналогично доходам, расходы можно разделить на три категории:

- себестоимость – расходы по основной деятельности компании;
- прочие расходы – расходы, которые могут возникать или не возникать в ходе обычной деятельности компании;
- расходы, отражаемые непосредственно в капитале.

Подобно доходам, как таковой классификации расходов нет, при решении вопроса об отнесении тех или иных расходов к себестоимости, операционным, финансовым расходам, следует исходить из концепции соотношения доходов и расходов и здравого смысла.

Доходы и расходы могут быть как реализованными, так и нереализованными, как например переоценка основных средств.

Дополнительно в принципах подчеркивается балансовый подход МСФО, таким образом, первичен момент признания и оценки активов и обязательств. Доход в свою очередь может быть признан в отчетности только в том случае, если произошло увеличение активов или уменьшение обязательств балансе.

И даже в том случае, если компания ожидает увеличения или уменьшения экономических выгод, необходимо проанализировать вопрос надежной оценки активов или обязательств, так как строгое соответствие определению актива или обязательства не приводит автоматически к их признанию в балансе. Обязательным критерием признания в отчетности актива, обязательства является надежная оценка стоимости.

Важнейший фактор, обеспечивающий достоверность бухгалтерского учета и отчетности – оценка элементов отчетности.

Обратимся к истории формирования подходов к оценке активов. Изначально цены формировались в торговле, цель которой в эпоху средневековья сводилась к покрытию расходов, а не к получению прибыли.

Средневековое общество боролось за справедливые цены. Под справедливой ценой понимали «цену, служащую мерой стоимости полезных для жизни вещей... Если цена превосходит стоимость вещи или, наоборот, стоимость вещи превосходит цену, требуемое справедливостью равенство увеличивается. Поэтому несправедливо и незаконно продавать вещь дороже или дешевле ее стоимости» [6]. Т.е. справедливая цена представляла из себя себестоимость плюс наценку, обеспечивающую необходимый минимум жизни торговцу. Продавец завышающий справедливую цену, наживается, занижающий – беднеет. «В первом случае продавец разоряет граждан, во втором – граждане разоряют его» [6]. То и другое несправедливо.

Проблемы оценки в во все времена рассматривались специалистами по бухгалтерскому учету. В результате определились две основные концепции оценки бухгалтерских активов: историческая и современная, при этом сторонники современной модели оценки считают, что

она более правильно отражает благосостояние акционеров. Одним из основных показателей финансового состояния и результатов деятельности фирмы является стоимость ее имущества, характеризующая благосостояние акционеров (Р. Энтони, Т. Котлер).

Приверженцами модели оценки по исторической стоимости были сотни выдающихся бухгалтеров всех времен, вот некоторые из них: Л. Пачоли, И. Фишер, В. Осбор, Герстер, Аугшпург, Савари, А. Гильбо, О. Мэй. Л.Р. Дикси, А.П. Рудановский, Ф.В. Езерский и др.

Впервые четко определил бухгалтерскую оценку по себестоимости Фишер. Многие бухгалтеры не стали на сторону подхода к оценке по себестоимости. Обосновывая несовершенство оценки по себестоимости Л.Р. Дикси указывал, что вследствие ее применения предприятие может иметь безденежную (скрытую) прибыль или убыток. Если их рыночная цена активов возрастет выше себестоимости, то образуется потенциальная прибыль, и, наоборот, если рыночная цена на активы снизится ниже учетной – возникает безденежный (потенциальный) убыток.

Сторонники другого лагеря решительно выступали за оценку по себестоимости. Они утверждали, что только такой подход позволяет правильно вычислить конечный финансовый результат. Действительно, говорили они, неизменность оценки приводит к образованию скрытых резервов, но нельзя считать финансовым результатом то, что не выражено в деньгах. При этом ряд американских специалистов в области бухгалтерского учета, придерживаясь мнения, что именно оценка активов по себестоимости привела к великой депрессии 1929 г.

Сторонники современных концепций оценок: Ле. Кутр, Э. Шмаленбах, Ф. Ляйтнер, И. Крайбиг, И.Ф. Шер, Ф. Шмидт, Т. Лимперг, Г. Свиной, Ж.Б. Дюмарше. Они явились родоначальниками футуристического подхода к оценке.

В соответствии с футуристическим подходом именно баланс наилучшим образом характеризует предприятие, в балансе показываются актив и пассив в состоянии одномоментного покоя, баланс статичен, отчет о прибылях и убытках напротив динамичен, показывает как изменялось финансовое положение и результаты деятельности компании в течении периодов, отраженных в отчетности. При этом следует помнить о целях составления отчетности, о том, что статично представить в балансе активы и обязательства – не есть цель составления отчетности. Наоборот, отчетность составляется именно в целях совершенствования управления активами. В связи с этим целесообразно походить к оценке каждого вида активов индивидуально, в зависимости от роли объекта в хозяйстве. Так сторонники футуристического подхода предлагали для основных средств в качестве основы для оценки выбрать цену приобретения, для товаров – текущие рыночные цены, для готовой продукции – себестоимость, иногда полезно использовать экспертные оценки [6, с. 142].

Э. Шмаленбах предлагал оценивать основные средства по цене приобретения, материалы и готовую продукцию – по низшей цене из цены приобретения и рыночной. Он отмечал, что нормальным жизненным циклом основных средств нужно считать такой период, по истечении которого сумма накопленной амортизации позволяла приобрести такой же объект. В последствии именно этот подход к жизненному циклу основных средств стал основой для определения срока службы основных средств в МСФО 16 «Основные средства».

Ф. Ляйтнер классифицировал методы оценки с делением цен на две категории: абсолютные цены (текущие, продажные, договорные, рыночные), которые диктуются условиями внешней среды и относительные цены (учетные, номинальные, калькуляционные, преysкурантные, средние), которые рассчитываются для целей бухгалтерского учета.

В 1920-1930-х гг. Т. Лимперг выдвинул теорию, учета ценностей по восстановительной стоимости. Это, по мнению Т. Лимперга, позволит предприятиям поддерживать жизнедеятельность. Например: компания приобретает товар за 200 д.е. денежных единиц и продает за 220 д.е. Согласно учетным данным, прибыль составила 20 д.е. Для покупки следующей партии аналогичного товара возможно запросят 230 д.е. Следовательно, потенциальный убыток – 10 д.е. Таким образом, если бы на момент составления баланса этот товар не был продан, его следовало бы оценить в 230 д.е.

Аналогичную теорию поддерживали персоналисты во главе с Г. Свинеем. Учитывая опыт европейской инфляции, они предложили концепцию стабилизированной бухгалтерии. По этой концепции определение финансового результата может считаться достоверным только при применении правильной оценки, которая для каждого отдельного актива зависит от его предназначения в хозяйственной деятельности предприятия. Т.е. важно не сколько заплатили за тот или иной предмет в настоящем или тем более в прошлом, а какой будет эффективность его использования в будущем, именно цена воспроизводства отразит и будущую эффективность производства [6].

Существуют и другие концепции стоимости. Таким образом, исследование различных научных взглядов на оценку активов и имущества отражает множество задач, стоящих перед бухгалтерским учетом, причем каждой задаче соответствует свой способ оценки. Один подход не может в равной степени удовлетворительно отвечать всем задачам бухгалтерского учета, в каждом случае необходимо учитывать цель составления отчетности, интересы пользователей. Сегодня национальные системы учета разных государств по-разному подходят к оценке активов и обязательств в финансовой отчетности.

В своем диссертационном исследовании А.С. Кияткин предлагает сгруппировать все учения и теории, связанные с оценкой объектов бухгалтерского учета по направлениям, основные из которых:

- историческая оценка по цене приобретения;
- альтернативная оценка;
- свободная оценка собственником исходя из принципов баланса;
- дисконтированные денежные потоки;
- концепция минимальных оценок.

Историческая оценка по цене приобретения:

- имущество, приобретенное за плату оценивают путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку;
- безвозмездно полученное имущества – по рыночной стоимости на дату получения;
- внутренне созданное имущество – по стоимости фактических затрат на его изготовление [1].

Альтернативная оценка (футуристический подход) определяется как одна из следующих видов оценки:

- восстановительная оценка;
- оценка замещения;
- реализационная оценка;
- экономическая оценка.

Цель альтернативной оценки в прогнозировании финансовых результатов в процессе принятия решений.

Странники концепции свободной оценки придерживались концепции при которой оценка играет второстепенную роль, оценка проводится в интересах собственников, при этом интересам кредиторов возможно наносится ущерб.

Странники концепции свободной оценки основную роль отводили отчету о финансовых результатах, а не балансу. Они полагали, что превышение кредиторской задолженности над дебиторской ведет к уменьшению капитала и ухудшению финансового положения компаний. В ряде случаев это действительно так. Но в то же время в опровержение этого утверждения можно привести в пример розничную компанию, у которой превышение кредиторской задолженности над суммой оборотных активов не говорит о плохом финансовом положении. Представители концепции свободной оценки рассуждали так: баланс всегда составляется от чьего-то имени. Поэтому, только то лицо, от имени которого составляется баланс, и вправе оценить свое имущество и свои обязательства [5, с. 165].

В 1890 г. Т. Вельтон выдвинул положение, об оценке прибыли и объектов учета должна основываться на независимых документах в учете, т.е. оценка определяется учетом, а не субъективными желаниями тех, кто составляет баланс.

Обе позиции становятся понятными, если учесть, что подход к оценке с позиции составителя отчетности отвечал интересам акционеров, а идеи независимой оценки – кредиторов. Занижения оценки активов приводила к тому, что акционеры, продавали свои акции и несли убытки, зато кредиторы чувствовали себя уверенно, так как знали, что фирма имела «скрытые резервы». Но слишком оптимистичная оценка давала возможность переложить убытки на акционеров и поставить под удар инвестиции кредиторов [5, с. 195].

Создание концепции дисконтированных денежных потоков, у истоков которой стояли Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда, Д. Мальоне было значительным вкладом в эволюцию научных взглядов на теорию оценки. Под дисконтированием понимается приведение к сегодняшнему дню стоимости платежей, которые будут произведены в будущем. Можно считать, что при этом компенсируется влияние изменения стоимости денег с течением времени, или отражается упущение возможностей размещения денежных средств, не будь они отложены на будущее.

Дж. Р. Хикс (лауреат Нобелевской премии по экономике) указывает, что всякий поток стоимостей характеризуется некоторой капитализированной стоимостью, которую можно рассматривать как функцию от нормы процента.

Дисконтированные будущие денежные поступления стали использоваться бухгалтерами при составлении прогнозных отчетов: балансов, отчетов о финансовых результатах, отчетах о движении капитала, о денежных потоках.

Потребность кредиторов в необходимости подтверждения правильности составления отчетности привела к возникновению концепции минимальной оценки. Кредиторы обращали внимание на вероятную минимальную стоимость активов в обращении, на то, что в отсутствие отчетных данных, на которых можно было строить прогнозы размещения средств, существенно затрудняло процесс принятия соответствующих решений.

Вследствие этих обстоятельств в отношении бухгалтерских оценок постепенно утвердился принцип консерватизма. В соответствии с тем же принципом консерватизма или осмотрительности стала определяться и величина прибыли. Теперь уменьшение оценки актива в течение отчетного периода приводит к снижению прибыли компании. При определении текущей прибыли в расчет берутся все возможные убытки, однако признание вероятных прибылей откладывается до момента реализации. Прибыль не признается, когда существует лишь вероятность ее получения, а убытки признаются вместе с появлением обстоятельств, при которых возникновение расхода или убытка становится вероятным [7, с. 319].

Таблица 1

## БАЗИСЫ ОЦЕНКИ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО МСФО

Базисы оценки	Активы	Обязательства
Историческая стоимость	Справедливая стоимость оплаченного за активы возмещения	Справедливая стоимость вознаграждения, полученного в обмен на принятие обязательства на момент его возникновения. Или сумма денежных средств или их эквивалентов, которые должны быть выплачены для урегулирования этого обязательства
Текущая стоимость (полная восстановительная стоимость или стоимость замещения)	Текущая стоимость замещения, соответствующая существующим экономическим условиям, имеющего актива на аналогичный актив, обладающий эквивалентной производственной мощностью или потенциалом службы	-
Чистая стоимость реализации	Предполагаемая цена продажи актива в рамках коммерческой деятельности за вычетом издержек, связанных с продажей	-
Ценность использования	Приведенная стоимость предполагаемых будущих денежных потоков от продолжающего использования актива и его выбытия в конце срока службы	-
Утрачиваемая стоимость	Убыток, который понесла бы компания в случае утраты актива	-
Справедливая стоимость	Сумма средств, на которые можно обменять актив или погасить обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, не взаимозависимыми сторонами	
Приведенная стоимость	-	Приведенная стоимость денежных потоков, необходимых для погашения обязательства

Обзор научных взглядов на концепции оценки объектов бухгалтерского учета, сделанных в разное время, приверженцами различных взглядов, показывает, что оценка является сложной методологической проблемой, каждый из многообразных подходов к которой основывается на различных целях и условиях применения. Так и теперь составителю отчетности по МСФО, призванной отразить финансовое положение и результаты деятельности компаний объективно, приходится каждый раз делать трудный выбор в отношении оценки элементов отчетности, обосновывать его правильность и возможность последовательного применения.

Используя модели оценки, предусмотренные МСФО можно наблюдать существование различий в рыночной стоимости покупки и продажи одного и того же актива или обязательства. Например, это будет различная стоимость актива специального назначения. Возможные причины различия рыночной стоимостью покупки и продажи:

- покупка и продажа актива и обязательства, торговля которыми осуществляется на рынках «продажи» и «покупки»;
- расходы на приобретение актива или связанные с появлением в балансе обязательства могут различаться. Включение таких расходов в стоимость актива или обязательства при первоначальном признании повлияет на различие стоимостей у разных компаний.

Порядок определения стоимости актива при первоначальном признании и последующей оценке определяется для каждого вида активов и обязательств в соответствующих стандартах. Ряд стандартов предполагает альтернативные подходы. При этом необходимо внимательно проанализировать ситуацию, понять насколько возможно и будет возможно применять тот или иной подход к оценке.

При применении принципов МСФО во многих случаях важное значение приобретает профессиональное суждение, поэтому специалист, составляющий отчетность по МСФО, должен обладать высокой квалификацией в области международных стандартов. Составителям отчетности по МСФО необходимо принимать во внимание не только учетные события, подтвержденные внешними и внутренними первичными бухгалтерскими документами, но и расчеты, бюджеты, аналитическую и управленческую информацию. Особое значение при подготовке отчетности по международным стандартам имеют и другие факторы, такие как намерения руководства относительно дальнейшей работы компании; экологическая политика компании, политика управления заемными средствами, инвестиционная политика.

Ориентированность отчетности по МСФО на внешнего пользователя делает особенно актуальными такие характеристики отчетной информации как приоритет содержания над формой и осмотрительность.

Только при правильном применении принципов МСФО отчетность окажется действительно полезной для пользователя.

### Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Представление финансовой отчетности [Текст] : МСФО 1. – М. : Аскери-Асса, 2011.
3. Принципы международных стандартов финансовой отчетности [Текст]. – М. : Аскери-Асса, 2011.
4. Применение МСФО [Текст] / Ernst & Young. – М. : Альпина Бизнес букс, 2007.
5. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1996.
6. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003.
7. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М. : Финансы и статистика, 1997.

### Ключевые слова

МСФО; принципы; финансовая отчетность; основополагающие допущения; качественные характеристики; приоритет содержания над формой; стоимость; справедливая стоимость; оценка; историческая оценка.

*Чая Владимир Тигранович.*

*Чичерина Елена Николаевна.*

### РЕЦЕНЗИЯ

Авторы работы охватывают ряд вопросов, касающихся принципов подготовки отчетности по МСФО, подробно описывают цели составления отчетности, качественные характеристики отчетности, основополагающие допущения.

В работе приводится историческая справка относительно экономического среды, в условиях которой возникли и сформировались подходы международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), позиция МСФО относительно отражения информации, содержащейся в балансе и отчете о финансовых результатах компании.

В работе поясняются наиболее важные концепции МСФО, комментируется их применение в современной практике составления отчетности.

Работа отвечает предъявляемым требованиям и может быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Суиц В.П., д.э.н., профессор кафедры учета, анализа и аудита Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова*

#### 4.4. FRAMEWORK OF FINANCIAL REPORTING STATEMENT IN COMPLIANCE WITH INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STATEMENT

V.T. Chaya, D.E.S., Professor, Academissian RANS;  
E.N. Chicherina, Seeker of the Department of Accounting,  
Analyses and Audit

*Lomonosov MSU*

The article describes the principles for the preparation of financial statements in accordance with IFRS, it explains their content and considers the historical background of the beginning of the approaches that have served as the basis for a valid basis for the concept of international financial reporting standards.

#### Literature

1. Frameworks of International Financial Reporting Standarts
2. IAS 1 Presentation of Financial Statements.
3. Federal Law №129-FL «About accounting» 21 of November 1996.
4. A.S. Handricsen, Van Breda. The thepry of accounting M.: Finanses and Statistics1997.
5. V.Y. Sokolov. Accounting from origins to today- M Audit; YUNITI, 1996.
6. Y.V. Sokolov. V.Y. Sokolov. History of accounting M.: Finanses and Statistics, 2003.
7. Ernst & Young Applycation of IFRS M., Alpina businesbooks 2007.

#### Keywords

IFRS; framework; financial reporting; assumptions; qualitative characteristics; the priority of content over form; value; fair value; valuation; historical value.